

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

ANNÉE 1925

THÈSE

N°

POUR

LE DOCTORAT EN DROIT

(Sciences politiques, économiques)

par

David VIDELAINE

Soutenue le 5 Mars 1925, à 15 heures

Le RÉGIME FISCAL
DES
COOPÉRATIVES
AGRICOLES

PRÉSIDENT : M. HITIER, *professeur*

ASSESSEURS : MM. : ALLIX, *professeur*

PERREAU, *professeur*

PARIS

IMPRIMERIE F. DESHAYES

83, Rue de la Santé, 83

1925

Le Régime fiscal des Coopératives agricoles

• Si la terre de France rapporte
c'est qu'elle est aimée •

MICHELET



Digitized by the Internet Archive
in 2026

à M.

D. VIDELAINE

D. VIDELAINE

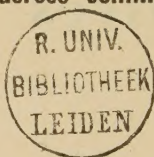
LE
Régime Fiscal
des
Coopératives Agricoles



PARIS
IMPRIMERIE F. DESHAYES
83, Rue de la Santé 83.

1935

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION

Avant d'étudier le régime fiscal des sociétés coopératives agricoles, il est nécessaire de dire quelques mots de la coopération agricole en France. Il n'y a pas de sociétés coopératives agricoles de production au sens large, c'est-à-dire de sociétés coopératives dans lesquelles des petits propriétaires unissent leurs terres, en vue de répartir les récoltes proportionnellement à la superficie appartenant à chaque associé et au travail fourni par lui et il semble que l'avenir de cette manière de coopérer n'est pas très grand.

Les sociétés coopératives agricoles de production qui ont été créées en vue de reconstituer les pays envahis pendant la guerre ont été dissoutes peu de temps après l'armistice.

D'un autre côté, les coopératives de remise en culture des terres abandonnées de l'Aube, des Bouches-du-Rhône,

du Tarn-et-Garonne, de la Haute-Garonne, du Gers, du Loir-et-Cher, etc., bénéficiaires d'avances importantes consenties par l'Etat, au titre des lois des 7 avril 1917 et 4 mai 1918, sont également liquidées ou en voie de liquidation.

Il faut distinguer la coopération culturelle de la coopération appliquée aux industries connexes à l'agriculture. Celle-ci permet de donner à la petite culture les avantages de la grande. Elle se borne à la transformation, à la conservation ou à la vente des produits agricoles. Il existe encore des sociétés coopératives d'achat en commun et d'approvisionnement. (Art. 22 de la loi du 5 août 1920).

De tous les points de la France, a surgi toute une floraison de sociétés coopératives agricoles qui travaillent à organiser industriellement et commercialement les forces économiques de l'agriculture (1).

Le législateur a provoqué le développement des sociétés coopératives agricoles qui se sont surtout multipliées depuis la loi du 5 août 1920 sur le crédit mutuel et la coopération agricoles, aux termes de laquelle des prêts collectifs à long terme, remboursables en un délai maximum de 25 ans et au taux réduit de 2 0/0, peuvent leur être consentis (2).

Ici, l'avenir de cette catégorie de sociétés coopératives

(1) Revue d'économie politique, mars 1907, tome 52, page 485. M. Hitier.

(2) Rapport sur les opérations faites par les caisses de crédit agricole mutuel pendant l'année 1922 et sur l'application de la loi du 5 août 1920 présenté au Président de la République Française par le Ministre de l'Agriculture.

agricoles est très grand. Et cela, pour deux raisons :

- 1° La petite propriété rurale a besoin de coopération ;
- 2° La propriété agraire de France est placée sous le régime du morcellisme.

D'après les buts différents et énumérés à l'article 22 de la loi du 5 août 1920, nous pouvons diviser les sociétés coopératives agricoles en quatre catégories :

1° Les coopératives de production (au sens étroit du mot) qui transforment les produits pour les vendre après transformation. Dans cette catégorie entrent les beurrieres, les laiteries, les féculeries, les sucreries, les distilleries, les fruitières savoyardes et les caves du Midi ;

2° Les sociétés coopératives de vente, qui ont pour but d'écouler les récoltes des coopérateurs (coopérative pour la vente du lait dans les environs de Paris) ;

3° Les coopératives d'achat en commun, qui achètent pour les répartir entre les associés, les engrais, semences, machines, tout ce qui est utile à l'agriculture ;

4° Les sociétés coopératives de machines agricoles, qui ont pour but des travaux de culture ou de récoltes en faisant un usage collectif de machines et instruments agricoles que les sociétaires ne pourraient acquérir individuellement, en raison du prix élevé de ces machines.

Nous voyons par là que la coopération peut trouver une large application en agriculture.

Il n'y a aucune relation à établir entre les sociétés coopératives agricoles et les sociétés commerciales.

Nous savons par avance qu'une société est commerciale lorsqu'elle fait des actes de commerce, c'est-à-dire des achats de denrées ou marchandises suivis de ventes avec l'intention de réaliser des bénéfices. Les opérations de sociétés coopératives agricoles ne poursuivent pas un but lucratif, mais sont faites dans un esprit de coopération professionnelle. Elles n'offrent pas les caractères des actes de commerce.

La loi du 1^{er} août 1893 s'attache à la forme des sociétés et non à leur objet pour déterminer leur nature juridique. Elle considère comme commerciales les sociétés par actions constituées dans les formes commerciales (sociétés d'intérêt collectif, anonymes ou en commandite), quel que soit leur objet.

Mais, la loi du 1^{er} août 1893 ne vise que les sociétés par actions. Elle ne s'applique pas aux sociétés coopératives agricoles, dont le capital ne peut être constitué par des « souscriptions d'actions ». (Art. 23 de la loi du 5 août 1920).

D'autre part, l'administration de l'Enregistrement (1) a reconnu que les sociétés coopératives agricoles constituent des sociétés de personnes et non de capitaux.

Le législateur a bien voulu marquer sa volonté de dis-

(1) Instruction n° 3677 relative à l'application de la loi du 5 août 1920 sur le crédit mutuel et la coopération agricoles et du règlement d'administration publique du 9 février 1921 rendu pour l'exécution de cette loi.

tinguer les institutions mutualistes des sociétés commerciales. Il réglemeute rigoureusement celles-ci et se montre bienveillant à l'égard de celles-là.

Tout récemment encore, les lois du 30 décembre 1922 et du 12 juillet 1923 ont apporté des améliorations importantes à la constitution et au fonctionnement des sociétés coopératives agricoles constituées conformément aux dispositions de la loi du 5 août 1920 sur le crédit mutuel et la coopération agricoles.

La première permet aux sociétés coopératives, par dérogation à l'article 49 de la loi du 24 juillet 1867, de se constituer avec un capital supérieur à 200.000 francs et d'augmenter en une année leur capital par tranche de plus de 200.000 francs.

La deuxième apporte de grandes facilités pour la tenue des assemblées générales des sociétés coopératives agricoles, en instituant en leur faveur, un régime plus en harmonie avec les principes coopératifs.

Nous pouvons dire que les sociétés coopératives agricoles constituent des sociétés d'une nature particulière, *sui generis*.

Cette question revêt un grand intérêt au point de vue fiscal, parce que les coopératives agricoles ne seront pas assujetties à tous les impôts qui frappent les sociétés commerciales.

Toutefois, seules les sociétés coopératives agricoles qui ont conformé leurs statuts aux dispositions de l'article 23 de la loi du 5 août 1920 et de l'article 19 du décret du 9 février 1921 portant règlement d'administration publique pourront bénéficier de certaines immunités fiscales.

Les coopératives créées par de petits cultivateurs n'ont généralement pas les fonds nécessaires pour faire face aux frais de premier établissement, pour acheter le matériel indispensable à la réalisation du but poursuivi. Pour remédier à cette lacune, la loi du 5 août 1920 permet aux caisses régionales du crédit agricole mutuel de consentir aux coopératives agricoles des prêts collectifs à long terme au taux réduit de 2 0/0 et remboursables dans un délai maximum de vingt-cinq années.

Pour bénéficier du crédit agricole d'une part, et de certaines immunités fiscales d'autre part, les sociétés coopératives agricoles doivent remplir les conditions suivantes :

Leur capital social ne peut être divisé en actions ; il doit être constitué par des « parts » souscrites par des agriculteurs. Ces parts, non productives de dividende, ne peuvent être remboursées qu'à leur valeur initiale. Elles ne sont transmissibles que par voie de « cession » et avec l'agrément du Conseil d'administration de la société coopérative. D'autre part, le taux d'intérêt de ces parts ne peut dépasser 6 0/0 et les excédents annuels réalisés par les sociétés coopératives ne peuvent être répartis entre les coopérateurs que proportionnellement aux opérations faites par eux, avec la société.

Les règles que la loi édicte sont simples et faciles à observer. Elles ne visent qu'au bon fonctionnement des sociétés coopératives, au strict maintien de leur caractère coopératif.

Les sociétés coopératives ne manqueront pas de les observer pour être admises au bénéfice des avances du Cré-

dit agricole et échapper à certains impôts. Il importe, pour qu'elles bénéficient du régime de faveur prévu par la loi, qu'elles soient de véritables sociétés coopératives et non des sociétés d'une nature différente. De là, la nécessité de veiller aux stipulations du pacte social, de les rédiger en parfaite connaissance de cause, d'éviter soigneusement toutes celles qui feraient perdre au contrat, son caractère coopératif. Bien que les intéressés aient dénommé leur société « société coopérative », si, d'après les conventions contenues dans les statuts, leurs opérations étaient de la nature de celles des sociétés commerciales, le régime du droit commun en matière fiscale reprendrait son empire.

C'est donc dans la loi du 5 août 1920 et le décret du 9 février 1921 que nous trouverons les véritables caractères des sociétés coopératives agricoles, dont nous allons essayer de déterminer le régime fiscal qui est loin d'être devenu définitif.

Le législateur a manifesté à diverses reprises (loi du 5 août 1920 sur le crédit agricole mutuel et la coopération agricole, loi du 7 août 1920 sur la caution mutuelle, etc.) sa volonté de ne pas frapper d'impôts les institutions basées sur la mutualité et la solidarité professionnelles.

Les dispositions bienveillantes du Parlement, à l'égard des groupements dont le but est de faciliter à leurs membres l'exercice de leur profession, est compréhensible. Les sociétés coopératives sont déjà exonérées de certains impôts. Il apparaît que le législateur continuera dans la voie ouverte.

Nous ne serons pas surpris en apprenant que les socié-

tés coopératives agricoles seront bénéficiaires de nouvelles immunités fiscales, dans un avenir prochain.

Notre but est d'essayer de dégager les principes qui régissent la fiscalité actuelle des coopératives agricoles et la perception de l'impôt qu'elle entraîne.

Nous passerons en revue, successivement, les différents impôts qui sont susceptibles de frapper les sociétés coopératives agricoles depuis leur constitution jusqu'à leur dissolution.

Cette méthode nous a paru logique, par suite préférable. De plus, elle nous fournira l'avantage de serrer de plus près les difficultés et d'en rendre ainsi la solution plus facile.

Nous pourrions conclure, d'une part, que les sociétés coopératives agricoles, tout en étant exonérées de certains impôts, n'ont pas échappé au gros effort fiscal de ces dernières années (1), et que, d'autre part, la législation fiscale, en la matière, n'est pas au point.

(1) Hitier : Cours professé en 1922. L'effort fiscal en 1920.

CHAPITRE PREMIER

SECTION I

Du timbre

L'article 1^{er} de la loi du 13 brumaire an VII dispose :
« La contribution du timbre est établie sur tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi. »

En d'autres termes, cette disposition frappe de l'impôt du timbre les actes juridiques qui déterminent les droits des parties contractantes et font naître des obligations.

Les statuts d'une société coopérative agricole devant être rédigés par écrit (art. 1834 du C. Civ. et art. 39 du C. de Commerce) rentrent bien dans les termes formels de l'article 1^{er} de la loi du 13 brumaire an VII et sont par suite assujettis au timbre de dimension.

Ils sont soumis à cet impôt, dès le moment de leur rédaction et dès qu'ils sont susceptibles de faire titre.

Ils sont faits sur papier timbré dont le coût est déterminé par la dimension du papier employé. (Art. 2, 1° de la loi du 13 brumaire an VII).

Le droit de timbre varie avec la longueur des statuts. Il est nécessaire que tous les articles des statuts soient écrits sur papier timbré dont la valeur représentera l'imposition à laquelle la société coopérative agricole nouvellement constituée est assujettie.

L'assujettissement au droit de timbre n'est pas subordonné à la régularité de la constitution de la société coopérative agricole. La nullité d'une société coopérative ne peut avoir aucune influence sur l'application de la loi. La valeur du papier timbré est acquise au Trésor et ne peut donner lieu, en aucun cas, à répétition.

Les sociétés coopératives agricoles peuvent être constituées soit sous la forme des sociétés civiles particulières (art. 1832 et suivants du Code Civil), soit sous la forme des sociétés anonymes à capital et à personnel variables. Ce sont les deux formes juridiques qui leur conviennent le mieux.

Les statuts d'une société coopérative agricole constituée sous la forme des sociétés civiles particulières peuvent être établis soit par acte sous seing privé, soit par acte authentique.

Dans le premier cas, il doit être dressé autant d'originaux qu'il y a de coopérateurs (art. 1325 du C. Civ.) et chaque original doit être fait sur papier timbré. Il faut en outre deux originaux supplémentaires ; l'un est conservé dans les archives de la société, et l'autre, en vertu

de l'article 14 de la loi de finances du 29 juin 1918, est obligatoirement conservé au bureau de l'Enregistrement du siège social.

Pour échapper à la gêne qui résulte de la confection d'autant d'originaux qu'il y a de coopérateurs, souvent nombreux, et pour réduire au minimum les droits de timbre, tout en demeurant dans la légalité, il existe un procédé pratique. Ce procédé consiste à établir sur papier de timbre de dimension, trois originaux de statuts signés de tous les sociétaires, dont l'un est déposé au rang des minutes d'un notaire, l'autre reste déposé au siège social et le troisième, au bureau de l'Enregistrement.

La société coopérative agricole qui a adopté la forme civile peut encore être constituée par acte authentique. L'acte constitutif est rédigé sur papier de timbre par un notaire qui en délivre des expéditions certifiées conformes.

Pour ne pas être astreintes à aucune formalité spéciale, les coopératives agricoles sont presque toutes constituées sous la forme civile. Rares sont celles qui sont constituées sous la forme des sociétés anonymes à capital et à personnel variables, qui sont soumises par cela même à des formalités multiples, minutieuses, nécessairement coûteuses.

D'ailleurs l'Office National du Crédit agricole recommande aux promoteurs de coopératives agricoles de placer celles-ci sous le régime des sociétés civiles particulières et les invite même à lui soumettre, pour examen et appro-

bation, leur projet de pacte social avant que celui-ci ne devienne définitif (1).

Nous passerons donc sous silence les frais de timbre qu'entraîne la constitution d'une société coopérative agricole adoptant la forme des sociétés anonymes à capital et à personnel variables.

Le tableau suivant donne les dimensions et surfaces des feuilles de papier timbré et les prix actuels qui y correspondent :

	Dimensions de la feuille			Prix du
	Longueur	Largeur	Surface	
1/2 feuille de petit papier	0.26	0.1768	0.0442	2.40
Feuille de petit papier..	0.25	0.3535	0.0884	4.80
Feuille de moyen papier.	0.2973	0.4204	0.1250	7.20
Feuille de grand papier.	0.3536	0.50	0.1768	9.60
Feuille de grand registre	0.4204	0.5946	0.25	14.40

Le défaut de rédaction d'un acte juridique sur papier timbré, lorsque l'emploi de ce papier est obligatoire, n'entraîne pas la nullité de l'acte.

Bastia, 17 janvier 1876 (Sirey 1876, p. 264).

Mais l'article 26 de la loi du 13 brumaire an VII prononce une amende pour chaque acte sous signatures privées fait sur papier non timbré et le contrevenant doit

(1) Voir à ce sujet, circulaire n° 11 de l'Office national du crédit agricole.

payer, en outre, les droits de timbre dont le Trésor a été frustré.

Par conséquent, si des originaux de statuts étaient rédigés sur papier libre, la société coopérative n'en serait pas moins valablement constituée, car la validité d'aucun contrat ne dépend pas de la nature du papier sur lequel il est rédigé, mais il serait appliqué par l'Administration du Timbre, une amende qui serait exigible sans jugement de condamnation préalable et recouvrée par voie de contrainte.

Les amendes, dont le taux a été augmenté à diverses reprises, sont actuellement fixées à 90 francs, par la loi fiscale du 22 mars 1924.

SECTION II

De l'enregistrement

A défaut d'immunité spéciale édictée par le législateur, les actes constitutifs des sociétés coopératives agricoles tombent sous l'empire du droit commun en matière d'enregistrement. (Voir Instruction n° 3677 de la Direction de l'Enregistrement).

En effet, l'article 20 de la loi du 22 frimaire an VII prescrit l'enregistrement dans un délai déterminé et, donnant lieu à la perception de l'impôt, les actes de notaire parmi lesquels se trouvent les statuts établis sous la forme authentique (1).

D'autre part, l'article 12 de la loi du 29 juin 1918 assujettit obligatoirement à la formalité et à l'impôt de l'enregistrement tous les actes sous seings privés constatant des conventions synallagmatiques.

L'obligation de l'enregistrement est attachée par la loi de 1918 à la rédaction d'un écrit spécialement dressé pour constituer la preuve littérale de la convention et revêtu des signatures des parties contractantes (2).

(1) MAGUERO. *Revue de l'Enregistrement*.

(2) Instruction n° 3554, de la Direction de l'Enregistrement.

Les statuts d'une société coopérative agricole sont dressés uniquement pour fournir la preuve écrite d'obligations réciproques. Ils constituent un contrat synallagmatique bien caractérisé et doivent être soumis à l'enregistrement obligatoire.

Il y a donc lieu de soumettre à la formalité de l'enregistrement les statuts d'une société coopérative agricole, quelle que soit la forme (sous seings privés ou authentique) d'après laquelle ils ont été établis.

Les droits exigés à l'occasion de l'enregistrement sont fixes ou proportionnels, aux termes de la loi du 22 frimaire an VII qui a établi ces deux catégories de droits. Le droit proportionnel était dû pour les actes portant obligation, libération ou mutation de biens meubles ou immeubles. Dans les actes à droit fixe figuraient notamment, les actes de société. Les causes de l'exemption du droit proportionnel pour les sociétés étaient non pas dans cette circonstance qu'ils ne produisaient ni transmission de propriété, ni obligation, mais bien dans la faveur spéciale dont bénéficiait cette sorte de contrat.

La loi du 28 février 1872 a établi sur les actes de formation et de prorogation de société qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés, des droits fixes gradués déterminés par le montant total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif, et l'article 19 de

la loi du 28 avril 1893 a changé les droits gradués en droits proportionnels réduits.

C'est ainsi que le droit proportionnel réduit s'applique aujourd'hui aux actes de société (1) en général et aux sociétés coopératives, en particulier.

L'acte constitutif des sociétés coopératives agricoles, comme tout acte de formation de société, donne ouverture au droit de 1 fr. 20 0/0 sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif, par application des dispositions de la loi du 29 juin 1918 (art. 15) et de la loi du 22 mars 1924.

Si ces sociétés adoptent la forme de société à capital et à personnel variables (et cela se produit souvent) le droit de 1 fr. 20 0/0 est exigible sur l'augmentation du capital originaire, soit par l'adjonction de nouveaux membres, soit pour la souscription de nouvelles parts faite par les sociétaires.

L'Administration de l'Enregistrement ne considère pas les sociétés coopératives agricoles comme des sociétés d'une nature particulière, en ce qui concerne les droits à percevoir sur les actes constitutifs de coopérative. Elle estime que la variabilité du capital n'est qu'une modalité des sociétés civiles ou commerciales et elle conclut que l'acte constitutif d'une société coopérative est passible du droit proportionnel de 1 fr. 20 0/0.

Ce droit ne peut être perçu que si l'acte présenté à la formalité constate la constitution définitive de la société.

(1) DUBLINEAU. *Manuel théorique et pratique de l'Enregistrement.*

Si de simples statuts étaient dressés par les fondateurs préalablement à la constitution définitive de la société dont la formation est subordonnée au versement du capital à souscrire par les adhérents, le droit proportionnel ne serait pas exigible, car la société est soumise à une condition suspensive. Cela est équitable. En effet, souvent des personnes qui voudraient constituer une société à capital variable ne le peuvent pas, parce qu'elles n'ont pas les fonds nécessaires pour opérer de suite le versement de la quotité fixée au quart du capital social souscrit, par l'Office National du Crédit agricole, s'il s'agit d'une société civile particulière, et du 1/10 du capital social prescrit par la loi, s'il s'agit d'une société anonyme à capital variable ; mais rien n'empêche les coopérateurs d'attendre le jour où ils auront la somme nécessaire pour la constitution de la société. Alors, seulement, la société coopérative est passible du droit de 1 fr. 20 0/0 (1).

Lorsqu'un sociétaire vient à donner sa démission, à être exclu, la société n'est pas dissoute ; elle continue de plein droit entre les autres associés. Il a droit au remboursement des sommes versées sur ses parts sociales (Art. 48 de la loi du 24 juillet 1867). Ce remboursement est considéré à juste titre, par l'Administration, comme devant entraîner un droit de partage et non un droit de mutation.

(1) Voir *Manuel de Droit commercial*. MM. LYON-CAEN
RENAULT. N° 511.

En effet, le sociétaire démissionnaire reçoit le montant des sommes versées, et le capital social est par cela même diminué de la valeur des parts qu'il possédait et qui sont annulées. Le remboursement est effectué en espèces, au moyen d'un prélèvement sur l'actif social. L'attribution faite de choses fongibles au sociétaire qui se retire en vertu du pacte social, fait cesser partiellement l'indivision et implique une convention de partage.

Comme le remboursement suppose le lotissement, on est donc obligé de considérer la retraite d'un associé comme un partage qui donne ouverture à un droit de 0 fr. 60 0/0. (Cass., 17 octobre 1911 - S - 1914 - I - 487).

Les fondateurs d'une société coopérative agricole pourraient être tentés de fixer le capital social à une quotité aussi réduite que possible, et cela en vue de limiter les droits d'enregistrement, mais l'Administration de l'Enregistrement a le droit de contrôler les déclarations effectuées, et tout acte qui révélerait une augmentation du capital primitif entraînerait la perception d'un complément des droits déjà payés.

Les droits d'enregistrement, quel que soit le nombre des exemplaires des statuts, ne sont perçus qu'une seule fois (c'est l'application du principe de l'unité de perception des droits d'enregistrement). La répétition d'un acte juridique antérieur ne donne pas lieu au renouvellement de la perception, mais le receveur mentionne gratuitement le paiement des droits d'enregistrement sur chaque exemplaire.

Apport immobilier

Il peut arriver qu'un coopérateur fasse un apport immobilier.

Quand l'apport consiste en immeuble, la Société n'en devient propriétaire à l'égard des tiers que par la transcription de l'acte de société au Bureau des Hypothèques de l'arrondissement où l'immeuble est situé, et cela, en vertu de l'article 1^{er} de la loi du 23 mars 1855, aux termes duquel « sont transcrits au Bureau des Hypothèques de la situation des biens » :

1° Tout acte entre vifs translatif de propriété immobilière ou de droits réels susceptibles d'hypothèques ;

2° Tout acte portant renonciation à ces mêmes droits.

Une société coopérative agricole constituée donne naissance à une personne juridique nouvelle. Comme conséquence de cette situation, la société devient propriétaire des apports immobiliers, et l'acte entre vifs, translatif de propriété, qui est en l'espèce, l'acte constitutif, doit être transcrit.

A défaut de transcription, l'immeuble apporté ne serait transféré qu'à l'égard de l'associé apporteur et de la société coopérative. Par conséquent, les créanciers de l'apporteur et en général toute personne qui aurait intérêt, pourrait opposer le défaut de transcription, faire saisir ou faire vendre l'immeuble (Art. 941 du Code Civil). Nous voyons d'ici, les conséquences que peut entraîner la saisie d'un immeuble apporté à une société coopérative qui serait en plein fonctionnement.

Donc, la transcription au Bureau des Hypothèques est

obligatoire pour les actes constitutifs de sociétés coopératives agricoles contenant des apports immobiliers.

La loi du 28 avril 1816 (art. 52 et 54) stipule que les droits de transcription sont payés en même temps que les droits d'enregistrement.

D'autre part, aux termes de l'article 8 de la loi du 13 juillet 1911, « lorsqu'un acte constatant un apport immobilier ne donnera pas ouverture à raison de cet apport au droit de mutation entre vifs à titre onéreux, le droit d'enregistrement exigible sur la valeur en capital de cet apport en vertu de l'article 19 de la loi du 28 avril 1893 sera augmenté du droit édicté par l'article 25 de la loi du 21 ventôse an VII ; la formalité de la transcription au bureau du Conservateur des Hypothèques ne donnera lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe établie par la loi du 27 juillet 1900 (art. 2).

En d'autres termes, en sus des droits d'enregistrement de 1,20 0/0, les actes constitutifs des sociétés (commerciales ou autres) constatant un apport immobilier donnent ouverture aux droits de transcription.

Et ce, en vertu de l'article 8 de la loi du 13 juillet 1911.

L'instruction de l'Administration de l'Enregistrement du 31 juillet 1920 s'exprime à ce sujet :

« Il s'en suit que dans le cas prévu par l'article 8 de la loi du 13 juillet 1911, le droit exigible, lors de l'enregistrement, sur la valeur en capital des apports sociaux immobiliers, se trouve élevé par cette disposition nouvelle avec l'article 13 de la loi du 29 juin 1918 à 2 0/0 sans décimes ».

Aujourd'hui, en vertu de la loi du 22 mars 1924, ce

droit de transcription calculé sur la valeur en capital de l'apport immobilier est fixé à 2,40 0/0.

Il convient de remarquer que le droit de transcription perçu au moment de l'enregistrement de l'acte constitutif de la société agricole n'est plus exigible au moment où la transcription est opérée par le Conservateur des Hypothèques: Indépendamment du salaire du Conservateur, seule, la taxe proportionnelle de 0.48 0/0 est perçue au moment de la réquisition de la formalité de la transcription.

Au cas exceptionnel où la valeur de l'immeuble apporté à la coopérative n'est pas déterminée, l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII exige que les parties y suppléent avant l'enregistrement, par une déclaration estimative certifiée et signée et ce, en vue de fixer les droits de transcription exigibles.

Cette déclaration est soumise au contrôle de l'Administration de l'Enregistrement qui a droit, par expertise, d'en faire ressortir l'insuffisance.

CHAPITRE II

SECTION I

Impôts sur les valeurs mobilières

§ 1^{er}.— *Les parts.*— *Impôts du timbre et de transmission.*

Les sociétés coopératives agricoles qui sont constituées conformément aux dispositions de l'article 23 de la loi du 5 août 1920 et de l'article 19 du décret du 9 février 1921 portant règlement d'administration publique, sont des sociétés de personnes et non de capitaux (1).

Pourquoi sont-elles considérées comme telles?

Le capital social des sociétés coopératives agricoles ne peut être formé par des souscriptions d'actions, mais il

(1) Instruction de l'Enregistrement du 21 février 1921, n° 3677.

doit être constitué par des « parts » nominatives transmissibles seulement à un agriculteur par voie de cession et avec l'agrément du conseil d'administration. La loi exige au surplus, que l'intérêt servi aux parts ne peut dépasser 6 0/0 et elle interdit tout dividende.

En ce qui concerne le taux de remboursement des parts, les statuts doivent spécifier qu'il ne pourra en aucun cas dépasser leur valeur initiale, c'est-à-dire la valeur qui avait été primitivement fixée, lors de la constitution de la société coopérative.

Par conséquent, les parts souscrites par les coopérateurs ne peuvent revêtir la forme de titre négociable, c'est-à-dire transmissible par des modes commerciaux (transfert, endossement, tradition). Sinon, ce seraient des actions. Et la société coopérative constituerait non pas une société de personnes, mais une société de capitaux.

Les « parts » constituent pour ainsi dire un droit de créance, résultant des statuts au profit de son titulaire contre la coopérative agricole.

Dans la pratique, la propriété des parts est établie par une souscription sur un registre spécial et par la remise d'un certificat signé de deux administrateurs et constatant le nombre de parts souscrites.

La délivrance de titres n'est pas obligatoire. La loi ne prescrit pas aux sociétés coopératives agricoles de délivrer à leurs membres des titres de parts. Toutefois, il est loisible aux sociétés coopératives d'en délivrer, lorsqu'un sociétaire leur en fera la demande.

Rien ne s'oppose à ce que des quittances constatant le

versement de tout ou partie de la souscription d'un adhérent, puissent être délivrées.

Elles tiennent lieu de certificats de parts sociales et servent à constater non seulement la libération du souscripteur, mais à faire titre de ses droits sociaux.

Le droit du timbre de dimension est exigible sur les certificats de parts sociales qui n'affectent cependant pas le caractère d'actions. Il paraît difficile, en effet, de faire échapper les parts, à la règle générale posée par l'article 12 de la loi du 13 brumaire, an VII, qui assujettit au droit de timbre en raison de la dimension du papier « tous actes, écritures, extraits, copies et expéditions soit publics, soit privés devant ou pouvant faire titre ou être produits, pour obligation, décharge, justification, demande ou défense.

D'autre part, l'instruction de l'Enregistrement n° 3677, du 21 février 1921, confirme la règle posée par l'article 12 de la loi de brumaire an VII et assujettit au droit de timbre, les titres de parts sociales.

Ce droit de timbre sera très généralement de 2 fr. 40 par titre, étant donné que les sociétés coopératives n'ont aucun intérêt à émettre des titres d'un grand format.

Les sociétés coopératives agricoles, quel que soit leur régime juridique, pourraient éviter le paiement des droits de timbre en ne délivrant pas aux associés de titres représentant leur « part » dans la constitution du capital social parce que les registres et les livres de comptabilité de la société coopérative suffisent à établir les droits de chaque coopérateur et la remise de « titres » apparaît dès lors, comme superflue.

Pour permettre d'assurer le paiement des droits auxquels elles sont assujetties, l'article 1^{er} du décret du 17 juillet 1857 impose une déclaration d'existence, aux sociétés dont le capital est divisé en actions. Il ne s'applique pas aux sociétés coopératives agricoles dont les « parts » de capital ne peuvent aucunement être assimilées à des actions. En effet, l'action est un titre dont la transmission constitue un acte normal, ordinaire ; alors qu'à l'inverse, les « parts » qui constituent le capital social des coopératives agricoles ne sont cessibles qu'exceptionnellement et avec l'autorisation du conseil d'administration.

Il résulte de ce fait, que les sociétés coopératives agricoles constituent des sociétés de personnes et non de capitaux, que leurs « parts » ne se trouvent pas soumises au droit de timbre proportionnel prévu par l'article 14 de la loi de finances du 5 juin 1850.

Les caractères distinctifs de l'action et de la « part » sont définis par la loi du 5 août 1920, art. 23 et le décret du 9 février 1921, art. 19. Leur cessibilité plus ou moins grande surtout, donne aux titres les caractères des actions ou ceux des « parts ».

Pour échapper au droit de timbre proportionnel, les sociétés coopératives agricoles ont donc intérêt à restreindre la cessibilité des « parts » constitutives de leur capital, elles déclareront dans les statuts que les parts ne sont transmissibles que par voie de « cession » et avec l'agrément de leur conseil d'administration. Et ce, pour bien marquer que les « parts » ne constituent pas des actions dans le sens prévu par la loi du 5 juin 1850.

L'article 6 de la loi du 23 juin 1857 a assujetti obligatoirement au droit spécial de transmission « toute cession de titre ou promesse d'action et d'obligation dans une société, compagnie ou entreprise quelconque, financière, industrielle, commerciale ou civile ».

En d'autres termes, ces dispositions visent les sociétés dont le capital est divisé en actions négociables, c'est-à-dire que les titres qui constatent les droits des associés étant au porteur, nominatif ou à ordre peuvent être transmis soit par tradition, soit au moyen d'un transfert opéré sur les registres de la société, soit par endossement.

La négociabilité nécessaire pour l'application de la loi du 23 juin 1857 n'est pas le caractère des « parts » constituant le capital social des sociétés coopératives agricoles.

Les certificats des parts qui ne sont transmissibles qu'avec l'autorisation du conseil d'administration de la société coopérative, échappent au droit de transmission établi par l'article 6 de la loi du 23 juin 1857. Il en est de même des quittances établies pour tenir lieu de semblables certificats destinés à constater la libération du souscripteur, et à faire titre de ses droits sociaux.

En résumé, les certificats de parts sociales représentant le capital social des sociétés coopératives agricoles sont assujettis au timbre de dimension. Mais le droit de timbre proportionnel établi par l'article 14 de la loi du 5 juin 1850 et le droit de transmission prévu par l'article 6 de la loi du 23 juin 1857 ne leur sont pas applicables.

§ 2. — *Impôt sur le revenu.*

La loi du 29 juin 1872 instituant aux termes de son article premier l'impôt sur le revenu, était applicable à toutes les sociétés, commerciales ou autres. Cet impôt a été ajouté aux droits de timbre et aux droits de transmission que les titres (actions ou parts d'intérêt) supportaient déjà.

Des groupements mutualistes comme les caisses régionales de crédit agricole mutuel, instituées par la loi du 5 novembre 1894, n'étaient pas assujettis à la taxe sur le revenu de leurs parts d'intérêts, en vertu de l'article 4 de ladite loi.

Cette disposition conçue en termes généraux s'étendait aux excédents annuels qui étaient répartis entre les sociétaires proportionnellement aux opérations faites par eux avec la société, comme constituant non un revenu des parts d'intérêts, mais une restitution partielle des commissions prévues par la société.

D'autre part, le premier alinéa de l'article 21 de la loi du 30 décembre 1903 a dispensé de l'impôt sur le revenu établi par la loi du 29 juin 1872, les parts d'intérêts ou actions et les obligations ou emprunts des sociétés de toute nature dites de coopération formées exclusivement entre ouvriers et artisans.

Il n'était pas rationnel de continuer à frapper de l'impôt sur le revenu les sociétés coopératives agricoles dont le capital social était composé de la même manière que celui des sociétés de crédit agricole.

Aussi, l'exemption de cet impôt a été étendue par l'article 25 de la loi de finances du 8 avril 1910 aux parts d'intérêts des sociétés coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente des produits agricoles constituées suivant les dispositions de la loi du 29 décembre 1906.

En raison du caractère d'exception qu'elle revêt, cette disposition devait être interprétée restrictivement. Bénéficiaient de cette immunité, les parts d'intérêts seules (à l'exclusion des actions) des sociétés coopératives agricoles constituées en vue d'effectuer ou de faciliter les opérations concernant soit la production, la transformation, la conservation ou la vente des produits agricoles provenant exclusivement des exploitations des coopérateurs sans que ces sociétés aient pour but de réaliser des bénéfices commerciaux (loi du 29 décembre 1906, art. 4).

La loi du 5 août 1920 a expressément consacré en son article 31, l'exemption de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières des sociétés coopératives agricoles. Elle a, au surplus, élargi le régime de faveur dans les termes suivants :

« Les dispositions des lois des 29 juin 1872, 29 mars 1914, relatives à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et celles du titre V de la loi du 31 juillet 1917 relatives à l'impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements, ne sont applicables, ni aux parts d'intérêts, ni aux emprunts ou obligations des sociétés de crédit mutuel et des sociétés coopératives agricoles. »

Aux termes de l'article 31, cette immunité ne peut pro-

figer qu'aux sociétés coopératives agricoles, sans distinction de forme, qui ont observé les prescriptions de l'article 28 de la loi du 5 août 1920 et l'article 19 du décret du 9 février 1921.

Ces prescriptions sont d'autant plus observées par les sociétés coopératives agricoles qu'elles permettent à celles-ci de bénéficier, en dehors de l'exemption de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, des avances du crédit agricole au taux très avantageux de 2 0/0 et remboursables dans un délai pouvant aller jusqu'à 25 années.

En fait, les sociétés coopératives remplissent les conditions exigées par la loi. Leurs statuts stipulent, en effet, que les associés sont des agriculteurs ayant souscrit une ou plusieurs « parts » du capital social. Ces parts ne peuvent être remboursées qu'à leur valeur initiale. Elles sont nominatives et ne sont transmissibles que par voie de cession et avec l'agrément du conseil d'administration. Leur taux d'intérêt ne peut dépasser 6 0/0. D'autre part, les excédents annuels réalisés à la fin de chaque exercice sont répartis entre les adhérents, au prorata des opérations faites par eux avec la société ; ils ne peuvent en aucun cas être distribués sous forme de dividende entre les membres de la société.

D'après l'instruction de l'Enregistrement, du 21 février 1921, l'exonération de l'impôt sur le revenu s'appliquerait également aux intérêts des obligations ou emprunts.

Les opérations passives des sociétés coopératives, c'est-à-dire celles qui comportent de leur part un service d'intérêt sont seules exonérées, mais les groupements doivent réunir les conditions sus-mentionnées.

Somme toute, les sociétés coopératives agricoles qui ont conformé leurs statuts aux dispositions de l'article 23 de la loi du 5 août 1920 et de l'article 19 du décret du 9 février 1921 portant règlement d'administration publique, sont exemptes de l'impôt sur les intérêts servis aux parts sociales et sur les intérêts des obligations émises ou des emprunts contractés.

SECTION II

L'impôt foncier

§ 1^{er}. — *La contribution foncière de la propriété bâtie.*

L'impôt foncier a un caractère surtout réel ; autrement dit, c'est l'immeuble qui est frappé de l'impôt et le propriétaire est chargé de l'acquitter.

En principe, toutes les propriétés bâties sont frappées de l'impôt foncier de la propriété bâtie.

Cependant, quelques exemptions ont été prévues. La loi du 3 frimaire an VII (art. 85) a notamment exempté de la contribution foncière des propriétés bâties, tous les bâtiments d'exploitation agricole servant à loger les récoltes et les bestiaux ; mais il faut qu'il s'agisse de bâtiments servant habituellement et exclusivement à une exploitation agricole (granges, écuries, greniers, etc.).

Ce régime de faveur a été étendu par la loi du 5 août 1920 (art. 32) aux bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés coopératives de production, de transformation, de conservation ou de vente de produits agricoles provenant exclusivement des exploitations des associés. Cette immunité s'applique également aux sociétés coopératives d'achat en commun et d'approvisionnement qui

sont administrées gratuitement et ne peuvent réaliser de bénéfices commerciaux.

Cette immunité est, toutefois, limitativement réservée aux sociétés coopératives qui remplissent les conditions exigées et énumérées à l'article 19 du décret du 9 février 1921 pour que ces collectivités puissent être admises au bénéfice des avances très avantageuses du crédit agricole.

Au surplus, la jurisprudence administrative a consacré définitivement l'exonération de l'impôt foncier bâti, les sociétés coopératives agricoles, par un arrêt rendu par le Conseil d'Etat (section spéciale du Contentieux), le 22 février 1924, dans l'affaire Laiterie coopérative de Ducey.

Voici à quel propos la jurisprudence s'est affirmée.

La Coopérative de Ducey, imposée à la contribution foncière des propriétés bâties, avait formulé une demande en décharge. Elle soutenait qu'elle ne devait pas être imposée.

Le Conseil de Préfecture se fondant sur l'article 32 de la loi du 5 août 1920 a accordé à la Coopérative susvisée décharge de la contribution foncière des propriétés bâties.

Le Ministre des Finances fit appel devant le Conseil d'Etat ; cette juridiction rendit un arrêt rejetant le recours formé et a, par cela même, confirmé l'arrêté par lequel le Conseil de Préfecture avait exempté la Société coopérative de Ducey, de l'impôt foncier bâti.

En conséquence, une société coopérative agricole qui met en œuvre le produit provenant exclusivement des exploitations agricoles de ses adhérents, doit être regardée comme présentant un caractère agricole. Les bâti-

ments doivent être considérés comme servant à une exploitation rurale et exemptés à ce titre, de la contribution foncière des propriétés bâties.

§ 2. — *Contribution foncière des propriétés non bâties.*

Pour ce qui est de l'impôt foncier des propriétés non bâties, la situation des sociétés coopératives agricoles de production (sens étroit) doit, en l'absence de toute disposition législative les concernant spécialement, être réglée conformément au droit commun. Car nous savons que les lois d'impôt doivent être interprétées restrictivement et que là où la loi est muette, le droit commun reprend son empire.

Comme les collectivités sont susceptibles d'être assujetties à l'impôt dans les mêmes conditions que les particuliers, les Sociétés coopératives agricoles seront passibles de la contribution foncière des propriétés non bâties.

La contribution des propriétés non bâties frappe les revenus des terres et terrains de toutes natures. Elle est établie au nom du propriétaire actuel et elle est basée sur la valeur locative réelle des propriétés qui est déterminée par le cadastre.

La valeur locative n'est retenue pour servir au calcul de l'impôt qu'après déduction d'un cinquième en considération des frais d'entretien (loi du 29 mars 1914, article 2).

C'est sur le revenu net déterminé comme il vient d'être dit qu'est calculé la contribution foncière des propriétés non bâties d'après le taux fixé par la loi. Ce taux a été porté à 12 pour 100 par la loi du 22 mars 1924.

§ 3. — *La taxe des biens de mainmorte.*

Les Sociétés coopératives agricoles auxquelles la loi du 12 juillet 1923 reconnaît la personnalité morale sont soumises sur leurs immeubles à la taxe des biens de mainmorte. Car tous les immeubles (bâtis ou non bâtis) appartenant à des groupements sont passibles de l'impôt foncier et sont de ce fait assujettis à la taxe de mainmorte (art. 1^{er} de la loi du 20 février 1849).

Par suite, les immeubles qui bénéficient de l'exemption de la contribution foncière échappent à la taxe dont il s'agit :

Les bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés coopératives agricoles étant exonérés de la contribution foncière bâtie (art. 32 de la loi du 5 août 1920) ne sont donc pas atteints par la taxe des biens de mainmorte.

D'autre part, le Conseil d'Etat, qui a été appelé à statuer sur la question de savoir si une coopérative agricole devait être assujettie ou non à la taxe de mainmorte, a rendu un arrêt favorable à cette institution (22 février 1924, affaire Laiterie coopérative de Ducey).

Il a refusé d'appliquer la taxe de mainmorte à la Laiterie coopérative de Ducey, en raison de ses bâtiments qui servent à une exploitation agricole. On voit la condition à laquelle le Conseil d'Etat subordonne l'exemption. Il faut que la coopérative ait un caractère nettement agricole. Nombreuses sont les sociétés coopératives agricoles qui bénéficient de l'exonération de la taxe de mainmorte, car

tous les bâtiments qu'elles possèdent reçoivent une utilisation agricole.

En ce qui concerne les immeubles non bâtis exploités ou mis en culture par les coopératives agricoles, ils sont placés sous le régime du droit commun fiscal. Etant passibles de la contribution foncière des propriétés non bâties, ils sont assujettis par voie de conséquence à la taxe des biens de mainmorte.

La taxe de mainmorte est représentative des droits de transmission entre vifs et surtout par décès auxquels échappent les biens mainmortables, en raison de la perpétuation de leurs propriétaires. Elle est établie annuellement et elle est calculée et recouvrée dans les formes de la contribution foncière.

La taxe de mainmorte n'est pas attachée à l'immeuble, elle ne le suit pas en quelques mains qu'il passe, il n'est grevé qu'en tant que bien de mainmorte, en sorte que le propriétaire en est constitué redevable, par sa qualité juridique de personne morale et non pas à raison de sa propriété.

SECTION III

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

L'Administration des Finances s'est refusée à considérer que les sociétés coopératives agricoles pouvaient être *de plano* exonérées de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La situation de ces collectivités à l'égard de cet impôt n'est prévue par aucune disposition législative.

En présence du mutisme de la loi, il faut rechercher, semble-t-il, si les coopératives agricoles ont un caractère industriel ou commercial et si, par suite, elles réalisent des bénéfices véritables. Les coopératives agricoles auraient dû être affranchies de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; car les bénéfices constituent un enrichissement, un gain pécuniaire, qui ajoute à la fortune des associés (Cour de Cassation, 11 mars 1914, Chambres réunies, D. 1914-1-258). Or, les coopératives ne s'enrichissent pas, elles ne distribuent aucun dividende, elles n'ont pas le caractère des sociétés au sens de l'article 1832 du Code civil. Mais telle n'est pas la manière de voir de l'Administration des Contributions directes. D'après elle, les sociétés coopératives agricoles de pro-

duction sont soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, au même titre que les industriels et commerçants, si les moyens qu'elles mettent en œuvre pour transformer les produits de leurs sociétaires sont de nature à conférer à leur exploitation, un « caractère industriel ». Mais elles sont affranchies de cet impôt, comme d'ailleurs les cultivateurs, si leurs opérations sont nettement agricoles.

Le point de savoir si les transformations dont les récoltes sont l'objet dans les sociétés coopératives ne sortent pas du domaine de l'exploitation agricole, est une question de fait. L'administration ne s'en préoccupe pas et systématiquement, elle déclare que ces collectivités présentent les caractères de véritables établissements industriels et qu'elles doivent payer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'autre part, la jurisprudence administrative n'était pas ferme à cet égard et on pouvait citer des arrêtés en sens opposé rendus par les Conseils de Préfecture.

Ainsi, le Conseil de Préfecture de la Gironde a rendu le 19 mai 1922 un arrêté par lequel la Société coopérative des propriétaires forestiers de la Teste était dégrevée de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. (Cet arrêté a été porté en appel devant le Conseil d'Etat qui n'a pas encore rendu son jugement.) Le Conseil de Préfecture de la Seine-Inférieure a décidé que les coopératives agricoles devaient être assujetties à cet impôt. Dans une troisième affaire analogue, le Conseil de la Préfecture de la Manche a accordé à la Laiterie coopérative de Ducey

décharge de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux auquel elle avait été assujettie.

Par un arrêt du 22 février 1924 (affaire Laiterie coopérative de Ducey), le Conseil d'État paraît avoir fixé définitivement sa jurisprudence sur ce point, en déclarant qu'une société coopérative agricole ne peut être regardée comme réalisant personnellement des bénéfices et n'est pas, dès lors, passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, lorsque, par application des statuts, l'intégralité du produit de ses ventes est répartie entre ses adhérents au prorata des fournitures effectuées par eux, après prélèvement des sommes nécessaires pour payer les frais généraux de la société et l'intérêt des emprunts contractés.

Cet arrêt est très important. Il fait jurisprudence vis-à-vis de toutes les institutions analogues en l'absence de texte législatif exonérant formellement les sociétés coopératives agricoles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 fixe les conditions dans lesquelles les sociétés coopératives « de consommation » sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Elles ne doivent vendre qu'à leurs sociétaires et distribuer les bonis à ces sociétaires.

Bref, elles ne doivent pas tendre à réaliser des bénéfices par des opérations avec les tiers.

C'est donc l'absence de bénéfices commerciaux qui justifie l'exemption de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Le Conseil d'État n'étend pas cette disposition aux

sociétés coopératives agricoles de production, mais il se borne à constater que les conditions de l'article 15 étant remplies, la société coopérative de production agricole comme la société coopérative de consommation, n'a pas un but commercial, n'accomplit aucun acte qui la rende passible d'un impôt frappant exclusivement les bénéfices commerciaux.

La jurisprudence nouvelle estime que les sociétés coopératives ne doivent pas payer un impôt qui ne doit frapper que les véritables bénéfices. Elle leur est favorable et pour cette unique raison digne d'approbation.

L'Administration des Finances déclare que les sociétés coopératives agricoles doivent être assujetties à l'impôt cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux en raison de leur caractère industriel. Le Conseil d'Etat lui-même s'est basé sur ce critérium pour exempter la société Laiterie coopérative de Ducey de l'impôt foncier bâti (arrêt du 22 février 1924).

Cet arrêt mentionne le considérant suivant :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que le lait avec lequel la Coopérative de Ducey fabrique du beurre dans les bâtiments à raison desquels elle a été imposée provient exclusivement des exploitations agricoles de ses adhérents ; que cette fabrication, qui constitue une des opérations normales de l'agriculture, *ne saurait être*

regardée comme présentant un caractère industriel ; que dès lors... »

Le Conseil d'Etat a donc consacré la manière de voir de l'Administration des Contributions directes, c'est-à-dire que les sociétés coopératives agricoles doivent être exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais que celles qui ont un caractère industriel, comme les sucreries, distilleries, beurreries, etc., doivent y être assujetties.

Parmi les critiques que suscite cette conception, l'une est particulièrement grave. Ce système a pour résultat définitif de permettre à l'Administration des Finances de réclamer l'impôt aux sociétés coopératives, en prétendant que ces institutions présentent les caractères d'un établissement industriel et d'autant plus qu'il y a une tendance à l'industrialisation de l'agriculture.

Si le fait, pour une société coopérative d'avoir un matériel semblable à celui appartenant à un industriel, constitue le critérium d'une industrie indépendante, la plupart des coopératives seront atteintes par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Les beurreries coopératives, par exemple, seront assujetties à cet impôt parce que leur matériel est semblable à celui des industriels en beurre. Il n'est pas logique de diviser ces coopératives agricoles en deux catégories, celles qui ont un caractère industriel et celles qui ne l'ont pas.

A notre sens, il n'y a pas lieu d'appliquer cet impôt aux coopératives qui font des opérations identiques à celles faites par des agriculteurs et pour lesquelles ces derniers sont exonérés. Bien qu'elles possèdent des « éta-

blissements industriels », ces sociétés ne pourrivaient pas un but lucratif ; elles ne font que traiter les produits de leurs adhérents en vue d'en tirer le meilleur parti.

Les sociétés coopératives agricoles ne sont pas des sociétés commerciales. Elles ne réalisent pas de véritables bénéfices et partant, ne doivent pas être assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont le taux est actuellement de 9,60 0/0.

La question est d'importance en raison de la taxe sur le chiffre d'affaires qui sera applicable aux sociétés coopératives au cas où celles-ci sont assujetties à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les pouvoirs publics ont compris que les rigueurs fiscales pourraient tuer l'idée coopérative dans le domaine agricole. Aussi un projet de loi exonérant les coopératives de production, de conservation, de transformation et de vente des denrées agricoles, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, a été déposé sur le bureau de la Chambre des Députés par les Ministres des Finances et de l'Agriculture. Ce projet a été voté par la Chambre à l'unanimité, le 12 juillet 1923.

Pour bénéficier de cette exonération, d'après le projet susvisé, le capital de ces sociétés coopératives ne peut être constitué par actions, il doit être formé par les sociétaires au moyen de « parts » souscrites par chacun d'eux ; en outre, les statuts doivent spécifier expressément : 1° que ces parts sont nominatives et réservées exclusivement à des agriculteurs, que le taux de remboursement n'excédera en aucun cas leur valeur initiale et qu'elles ne sont transmissibles que par voie de cession et avec l'agrément

de la société ; 2° aucun dividende n'est attribué au capital, que le taux d'intérêt ne peut dépasser 6 0/0 et que les excédents annuels, déduction faite des charges, amortissements, intérêts du capital, frais généraux et réserves, etc., ne peuvent être répartis, s'il y a lieu, que proportionnellement aux opérations faites par eux, avec la société coopérative.

Nous ne pouvons qu'exprimer le vœu de voir le Sénat adopter à son tour, sans tarder, le projet adopté par la chambre, qui sauvegarde les intérêts légitimes des institutions coopératives ; car il ne nous échappe pas que l'assujettissement des coopératives agricoles à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pourrait entraîner des conséquences sérieuses pour la prospérité de ces institutions.

§ 1^{er}. — *La taxe sur le chiffre d'affaires.*

L'article 59 de la loi du 25 juin 1920 assujettit à la taxe du chiffre d'affaires les personnes qui achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par le titre I de la loi du 31 juillet 1917.

Autrement dit, la taxe sur le chiffre d'affaire n'est exigible que si la société est passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Au regard des sociétés coopératives, la loi est muette. A défaut d'une exemption inscrite dans la loi, ces institutions sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires

dans les conditions où elles sont soumises à l'impôt cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux.

Comme nous l'avons vu plus haut, bien souvent l'Administration les assujettit à l'impôt cédulaire et par suite les sociétés coopératives agricoles sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires.

A notre sens, les sociétés coopératives ne doivent pas être soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à la taxe sur le chiffre d'affaires.

En effet, la loi a voulu imposer celles de ces sociétés qui effectuent nettement et habituellement des actes de commerce caractérisés par des achats suivis de ventes ayant pour but la réalisation de bénéfices, et exonérer les sociétés qui ne poursuivent pas ce but intéressé (en l'espèce, les sociétés coopératives).

Une société coopérative qui transforme, vend, ou conserve les produits provenant exclusivement de l'exploitation de ses membres, qui, à la fin de l'exercice et après prélèvement des frais généraux, remet à titre de ristourne à chacun de ses membres proportionnellement aux opérations faites par eux avec la société, les excédents de recettes, ne doit pas être assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de ce chef, doit échapper à la taxe sur le chiffre d'affaires. La société coopérative d'achat en commun et d'approvisionnement doit bénéficier également de cette immunité. Si nous analysons ses opérations, nous remarquons qu'elle n'achète pas plus qu'elle ne revend les produits qu'elle met en œuvre. Les administrateurs bénévoles dont les fonctions sont gratuites ne jouent qu'un rôle de mandataires des sociétaires,

ils fixent un prix provisoire parce qu'ils ne connaîtront le prix de revient qu'en fin d'exercice.

Dans ces agissements, il est difficile de voir l'achat et la vente et la condition d'exigibilité de la taxe sur le chiffre d'affaires écrite dans l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 ne nous apparaît pas comme étant remplie.

C'est l'absence de bénéfices qui justifie l'exemption de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Plusieurs arrêts, dont le premier a été rendu le 22 février 1924 (affaire Etat contre l'Union M... V. *Gazette du Palais*, juin 1924), le Conseil d'Etat a décidé que les coopératives de « consommation » doivent être assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires instituée par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 sans qu'il y ait à rechercher dans ce cas, si elles sont imposées à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

D'après la nouvelle jurisprudence administrative en la matière, pour le motif qu'elles achètent pour revendre, les sociétés coopératives de « consommation » pourront être frappées de la taxe sur le chiffre d'affaires bien que bénéficiant de l'exonération de l'impôt cédulaire prévu par le paragraphe 2 de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917. A cet égard, il est à craindre que, par analogie, l'Administration des Finances ne traite, peut-être dans un avenir prochain, de la même manière, les coopératives agricoles. Elle y sera d'autant plus incitée que la situation financière actuelle est plutôt mauvaise ; de plus, elle estime et soutient que les sociétés coopératives agricoles ne sont pas exemptes de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Mais la Fédération nationale de la Mutualité et de la Coopération agricoles veille et suit attentivement l'application des lois fiscales à l'égard des sociétés coopératives agricoles. Elle a appelé l'attention des pouvoirs publics sur les répercussions qu'est susceptible d'avoir sur la prospérité et l'existence même des coopératives agricoles, l'assujettissement de celles-ci à la taxe sur le chiffre d'affaires et elle a émis les vœux suivants :

1° Que les sociétés coopératives agricoles de production régies par la loi du 5 août 1920 sur le crédit mutuel et la coopération agricoles soient complètement exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires au même titre que les agriculteurs isolés ;

2° Que les sociétés coopératives d'achat en commun soient prévues nommément dans le projet de loi parmi les intermédiaires qui sont frappés uniquement sur le montant des bonis.

Sous l'inspiration de la Fédération nationale de la Mutualité et de la Coopération agricoles, un projet de loi tendant à exonérer de l'impôt sur le chiffre d'affaires toutes les sociétés coopératives de production qui se bornent à recevoir, transformer et vendre les produits provenant des exploitations de leurs adhérents, a été déposé sur le bureau de la Chambre.

En décembre 1923, la Chambre des députés a adopté le projet de loi modifiant certaines dispositions relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires. Au cours de la discussion ont été votés des amendements aux termes desquels le bénéfice de l'exonération totale a été étendu aux opéra-

tions faites par les Sociétés coopératives agricoles de production régies par la loi du 5 août 1920.

Le texte adopté par la Chambre prévoit d'autre part que les sociétés coopératives d'achat en commun et d'approvisionnement ne sont frappées de la taxe sur le chiffre d'affaires que sur le montant de leurs bonis, c'est-à-dire les excédents de recettes qui existeront lors de l'inventaire annuel, après déduction des charges, frais généraux, intérêt du capital, amortissement et réserves.

Ce projet, très favorable aux sociétés coopératives agricoles, qui a été adopté par la Chambre au moment où elle avait une majorité agrarienne, attend de venir en discussion devant le Sénat.

La situation des sociétés coopératives agricoles de production, vis-à-vis de la taxe sur le chiffre d'affaires, ne sera définitivement réglée que lorsque le projet de modification à la législation relative à cette taxe aura été adopté par les deux Chambres.

Quoi qu'il en soit, dans l'état actuel de la législation, d'après le Ministre des Finances, les sociétés coopératives sont soumises au droit commun. Et les agents du fisc croient devoir réclamer à ces institutions, l'acquittement du droit de 1,80 0/0.

Voici le raisonnement de l'administration. Les sociétés coopératives agricoles qui présentent presque toutes « un caractère industriel » doivent être assujetties à l'impôt

sur les bénéfices industriels et commerciaux et, par voie de conséquence, à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Or, nous avons vu que la base de la distinction entre les coopératives qui sont frappées de l'impôt cédulaire et celles qui en sont exemptes n'est pas admissible, car toutes les sociétés coopératives agricoles ont un outillage semblable à celui possédé par un industriel.

En admettant ce signe distinctif, l'Administration des Finances se prétendra toujours fondée à réclamer ces impôts à ces collectivités ou bien encore elle établira des catégories entre les coopératives agricoles qui poursuivront le même but. Et cette catégorisation entraînerait une injustice fiscale choquante.

A notre sens, ce critérium, comme nous l'avons montré plus haut, doit être rejeté. Les sociétés coopératives agricoles ne sont pas des établissements industriels, elles doivent échapper à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux comme aussi à la taxe sur le chiffre d'affaires.

SECTION IV

L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole

En principe, toute personne physique ou morale doit être assujettie à l'impôt cédulaire qui correspond à la nature des revenus dont elle dispose.

Nous avons essayé de démontrer dans la section précédente que les sociétés coopératives agricoles ne devaient pas être atteintes par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, par voie de conséquence, à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Ces institutions, suivant nous, doivent être imposables à l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles et cela bien qu'elles transforment « industriellement » et vendent ensuite les produits provenant des exploitations de leurs adhérents. De même, les sociétés coopératives d'achat en commun et d'approvisionnement doivent bénéficier de cette exonération.

En effet, les opérations des sociétés coopératives agricoles portent exclusivement sur les produits du sol, sur la préparation ou la transformation de ces produits. Ces collectivités ne font, en somme, que les mêmes opérations faites par les cultivateurs, qui livrent fréquemment leurs

récoltes au commerce après leur avoir fait subir certaines manipulations ou transformations.

Or, ces opérations ne sont que l'accessoire ou le complément indispensable des travaux de culture, de récolte, ou leur prolongement normal ; les bénéfices à la réalisation desquels elles donnent lieu, ne doivent pas être considérés comme distincts par leur nature de ceux de l'exploitation agricole.

Les bénéfices de ces opérations qui peuvent être faites indifféremment par un particulier ou une collectivité doivent être rangés dans la catégorie des bénéfices agricoles et être taxés comme tels.

Le point de savoir si les transformations dont les récoltes sont l'objet, ne sortent pas du domaine de l'exploitation agricole, est une question de fait. En l'espèce, il y a lieu de se demander si les bâtiments sont bien affectés à un usage agricole. Une question analogue a été posée, lorsqu'il s'agissait de décider si les locaux dans lesquels sont faites les opérations coopératives, peuvent être admis à jouir de l'exemption de la contribution foncière bâtie accordée aux bâtiments affectés à un usage agricole par ces coopératives.

A ce sujet, la jurisprudence administrative (Conseil d'Etat, 22 février 1924, affaire Laiterie coopérative de Ducey) refuse l'exemption aux bâtiments de l'espèce, lorsqu'ils présentent le caractère de véritables établissements industriels.

En d'autres termes, l'Administration des Contributions directes, avec l'appui de la jurisprudence, décide que les coopératives ne sont pas assujetties à l'impôt sur les béné-

fices agricoles, parce qu'en fait ces institutions ont des bâtiments industriels. Telle n'est pas notre manière de voir. Nous estimons que le caractère industriel d'une société coopérative agricole ne peut être pris comme critérium en ce sens que les coopératives agricoles ont industrialisé leur outillage. S'il est admis, le Ministre des Finances se prétendra toujours fondé à dire qu'une coopérative a le caractère industriel. Par suite, il les imposera sur les bénéfices industriels et commerciaux et non sur les bénéfices agricoles. C'est contraire au bon sens et en bonne logique, on ne peut imposer les coopératives sur des bénéfices qu'elles ne réalisent pas.

L'article 16 de la loi du 31 juillet 1917 appliquant l'impôt sur les bénéfices agricoles aux cultivateurs doit être appliqué à une société coopérative qui transforme et vend les produits provenant de l'exploitation de ses adhérents ou qui se borne à améliorer ses produits par des soins judicieux. Elle ne peut être différenciée de ses membres qui la constituent et si ces derniers se sont associés pour la mise en commun et la vente des produits agricoles de leurs fonds, ils forment non pas une société commerciale, mais une société coopérative agricole et le fait de faire subir aux produits du sol une transformation accessoire de l'exploitation est le propre des sociétés coopératives agricoles.

Dans une société coopérative, les adhérents apportent leurs récoltes mais ne reçoivent aucune autre chose. On ne peut voir dans cette opération un échange pas plus qu'une vente. Au surplus, en apportant leur récolte à la société, les sociétaires ne s'en dépouillent pas complè-

tement et chacun d'eux a le droit, une fois sa récolte transformée en vin, par exemple, de prendre une certaine quantité de ce produit pour la provision du ménage, provision qui peut, pour les modestes cultivateurs, absorber la totalité de leurs récoltes. Les ventes qui en sont faites, le sont pour le compte des coopérateurs par l'intermédiaire des membres du conseil d'administration, qui sont leurs mandataires. Le prix des produits est versé entre les mains de leurs mandants, proportionnellement aux opérations faites par eux, avec la société.

Une société coopérative agricole ne se livre donc à aucun acte de commerce, elle ne peut être considérée comme réalisant des bénéfices commerciaux et partant ne doit pas être assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par le titre I de la loi du 31 juillet 1917.

Elle doit être soumise à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Rien ne s'y oppose dans la législation fiscale. On nous objectera sans doute la manière de calculer cet impôt. Nous répondrons à cela que l'assiette de l'impôt à payer par les coopératives agricoles sera celle qui détermine l'imposition payée par le simple agriculteur.

Les excédents de recette réels de l'exploitation coopérative agricole seront déterminés, s'ils doivent être retenus pour l'établissement de l'imposition, dans les conditions suivantes :

Les excédents de recette proviendront de la vente des produits par exemple, déduction faite des dépenses supportées par l'entreprise coopérative, savoir : les intérêts

des « parts » et des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'entreprise, les salaires des employés, frais généraux d'exploitation, assurances diverses, amortissement du matériel agricole.

Pour le calcul de l'impôt, les coopératives pourraient bénéficier des mêmes abattements que les agriculteurs, c'est-à-dire que la fraction des excédents de recettes n'excédant pas 1.500 francs serait complètement exonérée, la fraction comprise entre 1.500 francs et 4.000 francs serait comptée pour une moitié et le surplus pour la totalité. Il serait fait application aux excédents annuels ainsi déterminés du taux de l'imposition cédulaire sur les bénéfices de l'exploitation agricole, qui est actuellement de 7,20 0/0 (lois du 25 juin 1920 et du 22 mars 1924).

Ajoutons, à l'appui de notre thèse, que le jour où le projet de loi tendant à exonérer de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux les sociétés coopératives agricoles de production et adopté par la Chambre des Députés, sera ratifié par la Haute Assemblée, l'Administration des Finances ne manquera pas d'exiger de ces institutions, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, car nous savons que la question fiscale est une question d'opportunité.

SECTION V

La licence

La licence est un droit qui frappe toute personne qui veut se livrer à un commerce dont l'exercice est soumis à une autorisation ou à une déclaration (Art. 97 et 144 de la loi du 28 avril 1816).

L'article 16 de la loi du 26 décembre 1908, complété par l'article 81 de la loi de finances du 8 avril 1910, a affranchi des obligations des marchands de vin, les sociétés coopératives agricoles vendant exclusivement les récoltes de leurs membres, vinifiées, distillées ou transformées en commun. L'Administration des Contributions indirectes a interprété ce dernier membre de phrase, dans un sens large. Elle estime que les vins et les spiritueux fabriqués isolément dans les chais des récoltants et mélangés ensuite dans la cave coopérative n'astreignent pas cette dernière à une déclaration ni à la nécessité de la licence.

D'autre part, l'article 33 de la loi du 5 août 1920 exempte du droit de licence, dans les mêmes conditions qu'aux propriétaires récoltants, les sociétés coopératives agricoles constituées suivant les dispositions de la loi sus

visée et vendant exclusivement les récoltes de leurs membres, vinifiées, distillées ou transformées en commun.

En principe, cette disposition ne s'applique qu'aux sociétés coopératives qui remplissent les conditions prévues à l'article 23 de la loi du 5 août 1920.

Les coopératives agricoles bénéficient des mêmes avantages que les propriétaires récoltants.

Les produits des récoltes de leurs adhérents que les sociétés coopératives (caves, distilleries coopératives) sont admises à vendre en gros sans être assujetties à la licence, comprennent, indépendamment des vins obtenus par une vinification en commun, les eaux-de-vie provenant de la distillation de ces vins ou de leurs résidus (marcs ou lies).

Au surplus, en raison de l'interprétation de l'article 33 de la loi du 5 août 1920 dans un sens favorable aux sociétés coopératives, l'Administration assimile, au point de vue du régime fiscal à appliquer, les coopérateurs aux sociétés coopératives elles-mêmes. En d'autres termes, elle traite les coopératives comme des producteurs ayant des caves multiples.

Afin que l'Administration puisse s'assurer que les vins proviennent des coopérateurs, chacun d'eux doit faire chaque année la déclaration de sa récolte et le représentant de la coopérative doit déclarer la quantité de vins existant dans la cave et remettre à la recette ruraliste un état indiquant les noms de tous les associés.

Il arrive parfois que des coopératives agricoles expédient directement à la consommation des caves particulières des adhérents, les vins qu'elles sont chargées de vendre. L'Administration estime qu'une licence ne sau-

rait être imposée. Elle admet également que les coopérateurs aient la faculté, une fois leur récolte transformée dans la cave, de prendre pour leur provision de ménage la totalité ou partie du vin correspondant à leurs apports ou vendanges.

Pourquoi les caves et les distilleries coopératives sont-elles exemptes du droit de licence ?

La loi du 28 avril 1816 vise les marchands de vins en gros, qui sont tenus de faire une déclaration des espèces, quantités et qualités de vins leur appartenant.

L'état de marchand de vins suppose que ce dernier fait des actes de commerce.

Une société coopérative dont les opérations consistent à transformer les produits du sol ne fait pas d'actes de commerce. Par suite, n'ayant pas le caractère nettement commercial, une cave ou une distillerie coopérative ne peut être assujettie, aux termes de l'article 97 de la loi du 28 avril 1816, à une déclaration préalable, ni, conformément à l'article 144 de la même loi, au droit de licence.

Signalons en passant que les vins ou les alcools produits par les caves ou les distilleries coopératives sont soumis au droit commun, en ce qui concerne les droits de circulation et de consommation.

D'autre part, lorsqu'ils sont entreposés, ils entraînent un droit de cautionnement. Habituellement, la caution est, pour ces sociétés, un groupe de coopérateurs qui souscrivent un engagement solidaire spécial de remboursement.

SECTION VI

Centimes additionnels

La loi du 31 juillet 1917 a supprimé comme impôts d'Etat la contribution personnelle-mobilière, la contribution des portes et fenêtres, la contribution des patentes. Elle a laissé subsister l'impôt foncier. Mais elle spécifie que provisoirement les impositions locales (départementales et communales) continueraient à être établies d'après les règles précédemment en vigueur. En d'autres termes, les centimes additionnels ne portent que sur les quatre contributions existant avant la loi du 31 juillet 1917.

Ils ne sont exigibles qu'autant que l'une ou l'autre des contributions directes est applicable à ces institutions en vertu du principe « l'accessoire suit le principal ».

Pour savoir si les impositions locales perçues au titre des quatre vieilles contributions directes sont exigibles des sociétés coopératives agricoles, il faut nous placer par la pensée sous le régime fiscal antérieur et voir à quels impôts directs ces collectivités sont assujetties. Car elles paieront les impositions locales calculées sur les impôts directs qui leur auraient été applicables dans l'ancien système fiscal.

A. — La contribution mobilière.

Cette contribution était due par toute personne morale ou physique qui disposait de locaux d'habitation meublée.

Les coopératives agricoles qui possèdent des locaux aménagés pour l'habitation proprement dite (c'est le cas où le directeur et les employés de la coopérative sont logés dans les locaux de la coopérative) auraient été, sous le régime fiscal antérieur, assujetties à la contribution mobilière. Par cela même, les coopératives agricoles doivent payer les centimes additionnels portant sur la contribution mobilière.

B. — Contribution des portes et fenêtres.

Elle est maintenue provisoirement à titre de taxe locale. Elle a pour but de faire participer les personnes morales et physiques aux charges publiques du département et de la commune dans la proportion de leur prospérité ou de leur fortune manifestée par l'importance des bâtiments. Cette importance est déterminée par le nombre des portes et fenêtres.

La loi du 4 frimaire an VII, en son article 5, a exempté d'impôt les portes et fenêtres servant à éclairer ou à aérer les granges, bergeries, étables, greniers, caves et autres locaux non destinés à l'habitation des hommes. Cette exemption ne vise que les locaux ayant une destination exclusivement agricole.

Par conséquent, une société coopérative agricole qui fait, en somme, les opérations normales de l'agriculture,

semblables à celles faites par le simple cultivateur, doit bénéficier de l'exonération de la contribution des portes et fenêtres comme ce dernier.

Dans ces conditions, les coopératives agricoles ne doivent pas être assujetties aux impositions locales portant sur la contribution des portes et fenêtres.

D'autre part, la jurisprudence administrative a d'ailleurs décidé que les bâtiments coopératifs servent à une exploitation rurale et doivent, pour ce motif, en vertu des articles 5 de la loi du 4 frimaire an VII et 32 de la loi du 5 août 1920, être exemptés de l'imposition locale perçue au titre de la contribution des portes et fenêtres. (Conseil d'Etat, arrêt du 22 février 1924, aff. Laiterie coopérative de Ducey).

C. — La patente.

Tout individu (ou toute collectivité ayant la personnalité morale) qui exerce en France un commerce, une industrie ou profession non comprise dans les exceptions déterminées par la loi du 15 juillet 1880, est assujetti à la contribution des patentes.

On pourrait être tenté de croire que la patente doit être appliquée aux coopératives agricoles, surtout depuis que la loi du 12 juillet 1923 a reconnu la personnalité juridique à ces institutions. Il n'en est rien. En effet, les coopératives agricoles n'ont pas d'intérêts distincts de ceux de leurs membres qui n'ont pas perdu leur personnalité. Ils peuvent enlever de la cave coopérative leur provision de vin. Ils restent propriétaires des récoltes qu'ils font battre avec les machines à battre coopératives.

Ces collectivités ne font pas d'actes de commerce et n'agissent qu'en qualité d'intermédiaires. De plus, elles sont administrées gratuitement. Pour ces raisons, elles ne sauraient être assujetties à la patente.

En vertu de l'article 31, 1^{er} alinéa, de la loi du 5 août 1920, sont exemptées de la contribution des patentes les sociétés coopératives agricoles constituées en vue d'effectuer ou de faciliter toutes les opérations concernant la production, la transformation, la conservation ou la vente des produits agricoles provenant des exploitations des associés. Cette disposition s'applique également aux sociétés coopératives agricoles d'achat en commun et d'approvisionnement.

La patente ayant été abolie en principal par la loi du 31 juillet 1917, en présence des termes généraux de l'article 31 de la loi du 5 août 1920, il n'est pas douteux que le législateur ait eu en vue d'exonérer les coopératives agricoles, des impositions locales perçues au titre de la patente.

D'autre part, par un arrêt en date du 27 juin 1924 (affaire de la Société anonyme coopérative de la Sucrerie agricole de Maisse), le Conseil d'Etat a accordé décharge à cette société coopérative des droits de patente auxquels elle a été assujettie en raison des fournitures livrées, sur les rôles de la commune de Maisse, en qualité d'exploitant d'une fabrique de sucre de betterave.

Dans cette espèce, la société coopérative avait pour objet la mise en sucre des betteraves fournies par ses membres exclusivement et la mise en vente des produits, pour le prix en provenant être réparti en totalité entre

les coopérateurs proportionnellement aux quantités fournies par chacun d'eux, à la seule exception des frais de fabrication et des réserves indispensables à son fonctionnement.

La section spéciale du contentieux du Conseil d'Etat a reconnu que les intérêts des sociétaires ne sont pas distincts de ceux de la société et celle-ci est donc fondée à se prévaloir de l'exemption établie par l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880 en faveur des cultivateurs pour la vente et la manipulation des récoltes et fruits provenant des terrains qui leur appartiennent ou par eux exploités.

La question de l'imposition locale des sociétés coopératives agricoles au titre de la patente est définitivement tranchée.

L'article 31 de la loi du 5 août 1920 et la jurisprudence administrative relative à l'interprétation de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880, qui traite de l'exemption de la patente, dégrèvent de cette charge les sociétés coopératives agricoles.

D. — L'impôt foncier bâti.

Nous avons vu plus haut que les coopératives agricoles ont été affranchies de la contribution foncière sur leurs propriétés bâties affectées à un usage agricole, par l'article 32 de la loi du 5 août 1920 et par la jurisprudence administrative (Conseil d'Etat, arrêt du 22 février 1924, affaire Laiterie coopérative de Ducey).

L'exonération de centimes additionnels au titre de la contribution foncière de la propriété bâtie est donc acquise aux sociétés coopératives agricoles.

E. — L'impôt foncier non bâti.

Nous savons par avance que les immeubles non bâtis des coopératives agricoles sont soumis au droit commun fiscal en l'absence d'immunité prévue par le législateur et doivent par cela même être assujetties à la contribution foncière de la propriété non bâtie.

Les terrains possédés par les coopératives agricoles sont donc frappés des impositions locales perçues au titre de la contribution foncière non bâtie.

CHAPITRE III

SECTION I

Fin de la Société

§ 1. — *Dissolution.*

Une société coopérative agricole finit par l'expiration du temps pour lequel elle a été créée. Sa dissolution peut être anticipée. Ses statuts peuvent stipuler également que la société coopérative sera dissoute en cas de perte partielle du fonds social.

Quand une société coopérative agricole est dissoute, les liquidateurs recouvrent les créances sociales, achèvent les opérations qui étaient commencées au moment de la dissolution. Après paiement des dettes sociales et le remboursement des « parts » effectivement versées, l'excédent d'actif, s'il y a lieu, ne peut être réparti au capital.

Conformément aux articles 5 et 19, 7°, 4° al. *in fine*

du règlement d'administration publique du 9 février 1921, l'Assemblée générale, sur la proposition du Conseil d'administration, doit décider l'attribution de l'excédent d'actif soit à une société analogue, soit à une œuvre d'intérêt agricole (1). (Cette obligation est imposée seulement aux sociétés coopératives qui remplissent les conditions prévues à l'article 19 du décret du 9 février 1921 et font appel au crédit agricole. Elles sont presque toutes bénéficiaires d'avances à long terme dont le taux est très réduit.)

Comme conséquence de cette situation, une société coopérative ou une œuvre d'intérêt agricole devient propriétaire de l'excédent d'actif de la coopérative dissoute et l'acte constatant cette transmission devrait par application de l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII, être assujetti au droit de mutation. Car il paraît difficile de méconnaître le caractère translatif de l'apport de l'excédent d'actif d'une coopérative agricole dissoute à une autre société coopérative agricole.

Le législateur a exonéré les actes de société du droit de mutation et les a assujettis seulement au droit proportionnel réduit, parce qu'il nie, au point de vue fiscal, l'apport en société comme fait transmissif de propriété. D'après lui, l'apporteur est censé rester propriétaire de son apport. Cette thèse a été construite pour les besoins de la cause, en vue d'encourager la création des sociétés

(1) Voir à ce sujet l'article 52 des statuts-types établis par l'Office National du Crédit agricole.

commerciales, qui pourront ainsi disposer librement de leurs capitaux.

Pourquoi les coopératives agricoles, qui sont des organisations fécondes de production, ne bénéficieraient-elles pas du régime de faveur institué pour les autres sociétés commerciales ?

Elles doivent avoir les avantages conférés à ces dernières. Par suite, un excédent d'actif de coopérative agricole dissoute transmis à une société analogue, doit donner ouverture non pas au droit de mutation, mais au droit proportionnel réduit, qui est aujourd'hui de 1,20 0/0.

§ 2. — *Fusion.*

Deux sociétés coopératives distinctes peuvent fusionner, c'est-à-dire se réunir de façon à ce qu'elles ne forment plus qu'une seule et même société coopérative :

a) L'une des sociétés coopératives absorbe l'autre, on se trouve en présence dans ce cas d'une augmentation du capital social de la société absorbante.

Comme dans les sociétés coopératives à capital variable dont le capital social a été augmenté, la différence entre le nouveau capital et l'ancien de la société absorbante rend exigible un complément de droit (1,20 0/0) (1).

b) Deux coopératives agricoles peuvent disparaître et donner naissance à une nouvelle société dont l'acte constitutif tombe sous l'empire du droit commun en matière

(1) Instruction de l'Enregistrement n° 3677, du 21 février 1921.

de timbre et d'enregistrement et donne ouverture au droit de 1,20 0/0 sur le montant du nouveau capital social souscrit.

§ 3. — *Prorogation.*

Une assemblée générale peut être appelée à statuer sur la prorogation de la société coopérative agricole, c'est-à-dire retarder l'époque de la dissolution fixée par les statuts. La prorogation doit être constatée par écrit qui peut être authentique ou sous seing privé. Les formalités de publicité prescrites par l'article 55 de la loi du 24 juillet 1867 doivent être remplies lorsqu'il s'agit d'une société coopérative constituée sous la forme des sociétés anonymes à capital et à personnel variables.

L'Administration de l'Enregistrement assimile la prorogation de durée de société à la constitution de société nouvelle. Aussi l'acte qui proroge la durée d'une société est-il assujetti au droit proportionnel de 1,20 0/0 sur le montant du capital social, déduction faite du passif.

SECTION II

La mise au point du régime fiscal des coopératives agricoles est désirable

Conclusion

On dit généralement que les sociétés coopératives agricoles ne paient pas d'impôts. Cela n'est pas exact.

Comme les sociétés ordinaires, elles paient des droits élevés de timbre et d'enregistrement, lors de leur constitution.

L'Administration des Finances, avec l'appui du Conseil d'Etat, les assujettit, en raison de leur caractère industriel, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, par voie de conséquence, à la taxe sur le chiffre d'affaires, à la contribution foncière de la propriété bâtie. Elle paie, en outre, l'impôt foncier sur les propriétés non bâties et la taxe de main-morte. (Indiquons que les statuts des coopératives agricoles ne doivent pas renfermer le mot « bénéfices » de manière à ce que le fisc ne trouve pas dans ce terme un argument pour imposer ces institutions aux différents impôts qui les frappent déjà, à notre sens, sans raison. Les coopératives

agricoles réalisent des « excédents de recettes » que nous ne pouvons pas confondre avec des « bénéfices »).

D'un autre côté, si les statuts des coopératives prévoient que le capital social est formé d'actions et non de « parts », le fisc réclamera l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. En cas de cession, ces actions seront assujetties au droit de transmission.

Nous voyons par là que les coopératives agricoles n'échappent pas aux rigueurs fiscales.

Le régime fiscal des sociétés coopératives agricoles n'est pas au point en ce qui concerne les impôts directs, et l'importance qui s'attache à ce qu'il soit nettement défini est flagrante.

Des améliorations doivent être apportées au système adopté par l'Administration des Contributions directes, qui, avec l'appui de la jurisprudence administrative, a pris des libertés très grandes au sujet de l'application, à l'égard des coopératives agricoles, des lois des 31 juillet 1917 et 25 juin 1920 et notamment de l'article 32 de la loi du 5 août 1920.

Ce n'est pas le caractère industriel qui doit être pris comme critérium pour savoir si ces collectivités doivent être assujetties ou non à tel ou tel impôt cédulaire. C'est la nature de leurs opérations qu'on doit envisager. Elles portent sur le produit du sol. Par conséquent, elles ne doivent pas être assujetties à l'impôt sur les bénéfices

industriels et commerciaux, mais à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. De plus, elles doivent être exonérées *de plano* de l'impôt foncier sur les propriétés bâties, par application de la loi du 5 août 1920 (art. 32).

Le régime fiscal peut donner un essor au développement des coopératives agricoles en exigeant, au moment de leur constitution, des frais minimes de timbre et d'enregistrement, des formalités réduites, peu onéreuses, en les exemptant de certains impôts. Mais en raison de l'accroissement des dépenses publiques, il est équitable que les sociétés coopératives en supportent une part proportionnelle à leur développement et à leur prospérité.

Quoi qu'il en soit, il est nécessaire qu'une loi intervienne bientôt, pour mettre fin au régime de l'arbitraire pratiqué jusqu'ici, et mettre en échec la manière de voir de l'Administration des Contributions indirectes et de la jurisprudence du Conseil d'Etat, en la matière.

BIBLIOGRAPHIE

HITIER. — *Revue d'économie politique*, mars 1917, t. 52, p. 485.

Rapport sur les opérations faites par les caisses de crédit agricole mutuel pendant l'année 1922 et sur l'application de la loi du 5 août 1920, présenté au Président de la République française par le Ministre de l'Agriculture.

Instruction n° 3677 relative à l'application de la loi du 5 août 1920 sur le crédit mutuel et la coopération agricoles et du règlement d'administration publique du 9 février 1921 rendue pour l'exécution de cette loi.

HITIER. — Cours professé en 1922 : *L'effort fiscal en 1920*.
Circulaire n° 11 de l'Office National du Crédit agricole.

MAGUERO. — *Revue de l'Enregistrement*.

LYON, CAEN et RENAULT. — *Manuel de Droit commercial* n° 511.

Instruction n° 3554 de la Direction de l'Enregistrement.

ALLIX. — *Traité élémentaire de Législation financière*.

DUBLINEAU. — *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*.

BOCQUET. — *L'impôt sur le revenu cédulaire*.

Statuts-types établis par l'Office National du Crédit agricole.

PLAN

INTRODUCTION

CHAPITRE PREMIER

SECTION I. — Du timbre.

SECTION II. — De l'enregistrement. — Apport immobilier.

CHAPITRE II

SECTION I. — Impôt sur les valeurs mobilières.

§ 1. — Les parts. — Impôt du timbre et de transmission.

§ 2. — Impôt sur le revenu.

SECTION II. — L'impôt foncier.

§ 1. — La contribution foncière de la propriété bâtie.

§ 2. — La contribution foncière de la propriété non bâtie.

§ 3. — La taxe de main-morte.

SECTION III. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

§ 1. — La taxe sur le chiffre d'affaires.

SECTION IV. — L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

SECTION V. — La licence.

SECTION VI. — Centimes additionnels.

A. La contribution mobilière.

B. La contribution des portes et fenêtres.

C. La patente.

D. L'impôt foncier.

CHAPITRE III

SECTION I. — Fin de la Société.

§ 1. — Dissolution.

§ 2. — Fusion.

§ 3. — Prorogation.

SECTION II. — La mise au point du régime fiscal des coopératives agricoles est désirable. — Conclusion.

Imprimerie Deshayes, 83, rue de la Santé, Paris.
